

**Audience publique du 21 mai 2003**

Recours formé par

Les époux ... et ....., ...

contre

un bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau  
d'imposition Luxembourg 3

en matière d'impôt sur le revenu

-----

Vu la requête, inscrite sous le numéro 11128 du rôle, déposée le 16 février 1999 au greffe du tribunal administratif par les époux ... et ....., ayant demeuré à L-..., ayant en cours de procédure élu domicile auprès de l'organisme EUROCONTROL, B.P. 15, F-91222 Brétigny-Sur-Orge, tendant à l'annulation, premièrement, d'une décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes en raison du silence observé par ce dernier face à leur réclamation du 24 mai 1998 et, deuxièmement, du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 émis le 26 février 1998 à leur encontre par le bureau d'imposition Luxembourg 3;

Vu les ordonnance et jugement du tribunal administratif des 27 septembre et 15 novembre 1999 constatant le maintien du recours au rôle et l'application des règles de procédure prévues par la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, conformément à son article 70;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 février 2000;

Vu la rupture du délibéré prononcée par le tribunal administratif le 19 juillet 2000;

Vu le mémoire complémentaire déposé le 20 septembre 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean DOERNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, et par Maître Jacques BOLAND, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à B-1050 Bruxelles, 32, avenue Louise, pour compte des époux ... et .....

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin attaqué;

Où le juge-rapporteur en son rapport et Maîtres Monique ADAMS et Jacques BOLAND, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 26 avril 2000 et 29 janvier 2003.

---

Ayant antérieurement été affecté à l'Institut Eurocontrol de la Navigation Aérienne, ci-après désigné par « *Eurocontrol* », à Luxembourg, Monsieur ..., fonctionnaire Eurocontrol, ayant demeuré à l'époque à L-..., ayant élu, en cours de procédure, domicile auprès de l'Institut EUROCONTROL, B.P. 15, F-91222 Brétigny-Sur-Orge, fut muté à partir du 1<sup>er</sup> février 1996 vers le site d'Eurocontrol en France sis à Brétigny-sur-Orge, tandis que son épouse et ses enfants continuèrent à vivre au Grand-Duché de Luxembourg.

A l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 3 en date du 26 février 1998, Monsieur ... introduisit en son nom et sous sa seule signature une réclamation par courrier du 24 mai 1998 à l'adresse du préposé du bureau d'imposition prévisé. Il critique en substance l'application de l'article 134 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », lors du calcul de la part de l'impôt sur le revenu luxembourgeois applicable aux revenus indigènes de son ménage pour tenir compte de l'exonération de l'impôt luxembourgeois dont bénéficiaient ses rémunérations touchées en sa qualité de fonctionnaire Eurocontrol, ainsi que le refus de déduction en tant que charges extraordinaires des frais d'éducation de sa fille ....

Cette réclamation étant restée sans réaction de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... a introduit, par requête déposée le 16 février 1999, en son nom et en celui de son épouse, Madame ....., mais sous sa seule signature, un recours dirigé tant contre la décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes résultant de son silence à l'égard de la réclamation prérelatée que contre le bulletin d'impôt prévisé pour l'année 1996.

### **Quant à la recevabilité**

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* » (AO), et de l'article 8 (3) alinéas 1 et 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

S'il est exact que les demandeurs ont expressément qualifié leur recours de recours en annulation et qu'ils concluent à la seule annulation des bulletins litigieux, le recours est néanmoins recevable dans la mesure où, comme en l'espèce, un recours en réformation est ouvert et que les demandeurs peuvent se borner, dans le cadre d'un tel recours, à conclure à l'annulation, en n'invoquant que les seuls moyens de légalité, à condition d'observer les règles de procédure spéciales pouvant être prévues et les délais dans lesquels le recours doit être introduit. Les deux recours n'encourent partant pas l'irrecevabilité de ce chef.

D'un autre côté, l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif n'admet l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif, en cas de silence du directeur suite à une réclamation, que contre « *la décision qui fait l'objet de la réclamation* », en l'espèce les bulletins d'impôt prévisés, et non pas

contre une décision implicite de rejet du directeur (cf. doc. parl. 3940<sup>A2</sup>, amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p. 5, ad (3) 3.: « *Par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. .. Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé, non pas contre une décision implicite de rejet mais contre la déclaration initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée* »). Il s'ensuit que le recours sous discussion encourt l'irrecevabilité pour autant que dirigé contre une décision implicite de rejet du directeur.

Indépendamment des moyens d'irrecevabilité soulevés par le délégué du Gouvernement concernant le recours dans la mesure où il a été introduit au nom de ou par Madame ..., le tribunal est amené à constater que la réclamation prévisée à l'encontre du bulletin d'impôt déferé pour l'année 1996 a été formée au nom et sous la signature du seul Monsieur ... sans mentionner Madame .... En l'absence de tout indice d'un mandat implicite ou d'une preuve d'un mandat exprès, cette réclamation ne pourrait être considérée comme introduite également au nom de Madame ... que sur base d'une représentation de droit entraînant qu'un acte de procédure accompli par l'un des co-débiteurs profite pareillement aux autres.

Si l'impôt sur le revenu frappe les personnes et non le foyer, le ménage soumis à l'imposition collective est néanmoins à considérer comme « *une unité économique, comme une communauté fiscale de revenus et de biens quel que soit le régime matrimonial des époux* » (doc. parl. 571<sup>4</sup>, ad. art. 5, p. 4) et les époux le composant se voient fixer une cote d'impôt sur le revenu unique, opposable en principe aux deux époux. Les deux époux constituent ainsi les contribuables (« *Steuerpflichtige* ») au sens du paragraphe 97 (1) AO et se voient conférer individuellement par les paragraphes 228, 232 et 238 AO une voie de recours contre cette cote d'impôt commune.

En l'absence de disposition légale entraînant qu'une réclamation introduite par un époux en son seul nom rend automatiquement l'autre époux partie à cette voie de recours, le recours contentieux introduit encourt l'irrecevabilité *omisso medio* dans la mesure où il a été introduit au nom de Madame ....

Le recours en annulation formé par Monsieur ... à l'encontre du bulletin d'impôt litigieux ayant été introduit dans les formes de la loi et après l'expiration du délai instauré par l'article 8 (3) 3. de la loi prévisée du 6 novembre 1996, il est recevable dans la limite des moyens d'annulation soulevés.

En présence des dispositions de l'article 5 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dont l'alinéa (1) confère au délégué du Gouvernement un délai de trois mois pour fournir sa réponse à la requête introductive et dont l'alinéa (5) dispose que ce délai est prévu à peine de forclusion, le tribunal est amené à vérifier d'office si le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé le 15 février 2000 répond aux exigences de délai ainsi posées, les dispositions prévisées étant à considérer comme étant d'ordre public en tant que touchant à l'organisation juridictionnelle (cf. trib. adm. 16 février 2000, Schritz, n° 11507, non encore publié).

Suivant l'article 70, alinéa 3 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, pour les affaires dans lesquelles seule la requête introductive aura été communiquée à la date d'entrée en vigueur le 16 septembre 1999, dont celle sous revue, le tribunal a été amené à rendre une ordonnance le 27 septembre 1999,

notifiée le lendemain, enjoignant à la partie demanderesse de déclarer au greffe, dans un délai d'un mois, à peine de forclusion, si elle entendait poursuivre le recours, demande à laquelle Monsieur ... a fait répondre par l'affirmative.

Conformément aux dispositions de l'article 70, alinéa 3 en question la présente affaire est à instruire conformément aux dispositions de la nouvelle loi de procédure, avec effet à partir de l'écoulement du délai d'un mois précité, réalisé le 28 octobre 1999 (cf. trib. adm. 16 février 2000, Schritz, précité).

Il s'ensuit que pour tous les actes de procédure à poser après le 28 octobre 1999 les règles de procédure issues de la loi prévisée du 21 juin 1999 sont d'application et que le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement, n'ayant pas encore figuré au dossier à cette même date, devait être fourni dans un délai de trois mois expirant le 28 janvier 2000. Le mémoire déposé le 15 février 2000 a partant été fourni en dehors de ce délai et doit être écarté des débats.

### **Quant au paragraphe 205 (3) AO**

L'examen de la légalité externe d'un acte devant précéder celui de sa légalité interne, il y a lieu d'examiner d'abord le moyen tiré du non-respect du paragraphe 205 (3) AO que le demandeur a soulevé dans sa requête introductive. Il y fait exposer plus particulièrement que le bureau d'imposition se serait écarté de manière substantielle de sa déclaration d'impôt pour lui imposer une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration sans pour autant respecter l'obligation d'information préalable lui incombant au vœu du paragraphe 205 (3) AO, en ce qu'il n'a pas été entendu préalablement au sujet des points sur lesquels il entendait s'écarter de ses déclarations, à savoir plus particulièrement sur la reconnaissance comme des dépenses extraordinaires les frais d'éducation et de garde par lui déclarés, sur la reconnaissance d'une modération d'impôt du chef d'un des enfants à charge et sur le refus de reconnaissance de certains frais d'obtention.

Le paragraphe 205, alinéa 3 AO dispose que : « *Wenn von der Steuerklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205, alinéa 3 AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204, alinéa 1<sup>er</sup> AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition.

En l'espèce, la situation de fait à la base de l'imposition litigieuse, à savoir le montant des traitements d'Eurocontrol perçus par le demandeur et la situation personnelle et familiale du demandeur à la base de sa demande de déduction de charges extraordinaires et de dépenses spéciales fut acceptée dans toute sa teneur par le bureau d'imposition, de sorte que celui-ci ne saurait être considéré comme s'étant écarté substantiellement des éléments lui soumis à travers la déclaration d'impôt du contribuable.

En effet, la divergence mise en avant par le demandeur, tant à travers sa réclamation qu'à travers le recours contentieux sous analyse, ne provient d'aucun ajout quelconque d'éléments ou de données par rapport à ceux produits par le contribuable à travers sa déclaration d'impôt et s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, seul appelé à appliquer les dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et à apprécier si les conditions légales d'application de certaines déductions y prévues sont réunies.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le premier moyen du demandeur tendant à l'annulation des bulletins déferés pour cause de violation du paragraphe 205, alinéa 3 AO n'est pas fondé.

### **Quant à l'exonération des traitements Eurocontrol**

Etant donné que la mutation du demandeur au 1<sup>er</sup> février 1996 d'Eurocontrol à Luxembourg vers le site d'Eurocontrol en France sis à Brétigny-sur-Orge a nécessairement impliqué des changements concernant le lieu de sa résidence ou de son séjour, mais que le bureau d'imposition l'a qualifié de contribuable résident au titre de l'année d'imposition 1996 entière, il y a lieu de vérifier avant l'examen des moyens soumis par le demandeur, si le demandeur peut être considéré comme ayant conservé sa qualité de contribuable résident malgré sa mutation en France.

Au Luxembourg, l'article 2 LIR soumet la qualité de contribuable résident à la condition d'avoir son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché de Luxembourg. Ces deux notions sont précisées respectivement par les paragraphes 13 et 14 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée *Steueranpassungsgesetz*, en abrégé « *StAnpG* ».

Le paragraphe 13 StAnpG définit le domicile fiscal comme étant la possession d'une habitation dans des conditions permettant de conclure que le contribuable visé la conservera et en fera usage. Cette notion suppose ainsi la possession matérielle d'une habitation, ainsi que « *des circonstances de fait (dont) résulte l'intention de conserver et d'occuper une habitation dans le pays* » (projet de loi 571<sup>4</sup>, commentaire des articles, ad art. 3).

En l'espèce, il résulte des éléments soumis par le demandeur que ce dernier a conservé au Grand-Duché de Luxembourg l'habitation qui continuait à être occupée par sa famille et qu'il y est régulièrement retourné au cours de l'année en cause. Face à l'intention ainsi marquée par le demandeur de maintenir le logement familial sur le sol luxembourgeois et d'y retourner de façon continue, les séjours en France du demandeur motivés par sa seule activité professionnelle ne sont pas de nature à lui faire perdre son domicile fiscal luxembourgeois (cf. Etudes Fiscales n<sup>os</sup> 50/51 : *L'Impôt sur le Revenu*, Hubert DOSTERT, n<sup>o</sup> 2.04).

Etant donné néanmoins que le demandeur exerce son activité professionnelle en France, il y a lieu de prendre en considération la qualité que les autorités fiscales françaises pourront lui imputer. L'article 4 B du Code général des Impôts français dispose notamment que « 1. *Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :*

- a) Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal,*
- b) Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire,*
- c) Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ».*

Dans la mesure où le demandeur exerce en France son activité professionnelle essentielle, il est susceptible d'être considéré par les autorités françaises comme disposant d'un domicile en France.

Au vu de ce conflit entre les souverainetés fiscales française et luxembourgeoise, il y a lieu de se référer à la convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune en date du 1er avril 1958 et approuvée au Luxembourg par une loi du 17 août 1959, ci-après appelée « *la convention* ».

La convention dispose en son article 2 § 4 que « *le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de la résidence normale entendue dans le sens du foyer permanent d'habitation ou, à défaut, au lieu du séjour principal* ».

La notion de foyer permanent d'habitation s'entend du lieu où le contribuable habite normalement, ce logement devant revêtir une certaine permanence et étant fixé en tenant compte de la situation personnelle et familiale du contribuable. En l'espèce, il résulte des éléments du dossier que le demandeur a résidé depuis février 1996 en France pour les seuls besoins de son poste de travail auprès d'Eurocontrol. Sa famille continuait durant toute cette période à vivre au Grand-Duché dans le logement familial déjà occupé antérieurement. Il se dégage encore des éléments du dossier que le demandeur s'est régulièrement déplacé au Luxembourg auprès de sa famille. Enfin, le couple ...-... disposait encore d'autres revenus accessoires de source luxembourgeoise. Ces éléments fournissent des indices suffisants pour considérer que le foyer permanent d'habitation du demandeur au sens de la convention durant l'année d'imposition litigieuse doit être fixé au Grand-Duché, de sorte que son domicile fiscal au sens de la convention est à localiser au Luxembourg.

Il résulte de ces développements que le droit interne luxembourgeois et la convention qualifient de façon concordante le demandeur de résident luxembourgeois au titre de l'année d'imposition 1996 entière, de sorte que le bureau d'imposition lui a appliqué à juste titre le

régime des contribuables résidents et que le bulletin d'impôt n'encourt pas de critique à cet égard. Dans la mesure également où, en vertu de l'article 14 de la convention, le droit d'imposition des traitements Eurocontrol est transféré à partir de février 1996 à la France en tant qu'Etat de l'activité personnelle qui est tenu d'exempter ces mêmes traitements conformément au Protocole du 21 novembre 1978 portant modification du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention internationale de Coopération pour la Sécurité de la Navigation aérienne, l'ensemble de ces dispositions étant désigné ci-après par « *le Protocole* », et où la convention prévoit l'exonération sous réserve de progressivité des traitements prévus au Grand-Duché, les dispositions de l'article 134 LIR doivent trouver application sur base directement de la convention en tout cas pour les traitements Eurocontrol perçus par le demandeur à partir du mois de février 1996 pour déterminer l'impôt sur le revenu dû par le demandeur au titre de l'année d'imposition en cause et les moyens du demandeur quant à la compatibilité des dispositions des articles 134 et 134ter LIR avec le Protocole ne sont pertinents que pour le mois de janvier 1996.

Le demandeur expose que l'article 1<sup>er</sup> du Protocole soumet les traitements des fonctionnaires de l'Organisation Eurocontrol à un impôt interne et porte leur exonération de l'impôt national sur le revenu, sous réserve du droit de l'Etat concerné de tenir compte de ces mêmes traitements dans la détermination du montant d'impôt applicable à tout autre revenu. En droit interne luxembourgeois, le bureau d'imposition aurait effectué son imposition sur base de l'article 134 LIR, antérieur en date face au Protocole, qui consacrerait le principe de cette réserve de progressivité, mais dont l'application à son cas d'espèce entraînerait un amalgame du Protocole avec des conventions distinctes et relatives à la double imposition.

Le demandeur estime que le bureau d'imposition se serait dès lors référé à tort à l'article 134ter LIR pour appliquer concrètement le principe énoncé à l'article 134 LIR. Il soutient à cet égard que le renvoi dans l'article 134 LIR à l'article 134ter concernerait le calcul de la fraction d'impôt correspondant au revenu *étranger* exonéré en vertu d'une convention exonérée, mais que les traitements payés par Eurocontrol seraient perçus au Luxembourg et non pas à l'étranger, de sorte que cette disposition de l'article 134ter LIR serait inapplicable en l'espèce, d'autant plus qu'elle viserait surtout les conventions internationales contre la double imposition des revenus perçus à l'étranger et l'imputation d'un impôt étranger. Le demandeur conclut que la loi fiscale luxembourgeoise ne comporterait pas de disposition d'application de la clause de progressivité qui soit propre aux membres du personnel Eurocontrol ou commune aux agents des organisations internationales, de sorte que le législateur aurait renoncé à faire usage de cette faculté de réserve et que l'application de l'article 134ter pour calculer la fraction d'impôt à déduire du chef des traitements d'Eurocontrol exonérés serait illégale. Les traitements d'Eurocontrol par lui perçus seraient dès lors totalement exonérés de l'impôt sur le revenu luxembourgeois sans clause de progressivité.

Le demandeur soutient ensuite que l'article 134 LIR serait très explicite quant à la méthode de calcul en prévoyant l'incorporation des revenus exonérés au revenu imposable et la réduction de l'impôt dû à la cote correspondant à la proportion entre le revenu imposable indigène et le revenu global imposable selon le barème. Cette disposition ferait ainsi un rapport entre, d'une part, les revenus exonérés et, d'autre part, le total des revenus à imposer selon le barème.

Le demandeur entend ensuite démontrer, à l'aide d'exemples développés dans la requête introductive, que la formule de calcul de la fraction d'impôt correspondant aux revenus exonérés telle que résultant de l'article 134ter LIR aboutirait à une violation de

l'article 1<sup>er</sup> du Protocole, de l'article 134 LIR et du principe d'égalité de traitement. Il soutient en substance que la notion de revenu imposable visée à l'article 134 LIR s'entendrait du revenu imposable selon le barème obtenu après déduction non seulement des dépenses spéciales, mais également des abattements légaux. Il devrait s'en suivre logiquement que, si le revenu total imposable selon le barème, y compris les revenus exonérés, est inférieur ou égal au montant des revenus exonérés, aucun impôt indigène ne serait exigible à défaut de revenu indigène imposable. La méthode de calcul fondée sur la proportion du revenu exonéré dans le total des revenus nets, avant toute déduction de dépenses spéciales et d'abattements ne respecterait pas la règle de progressivité de l'impôt.

Le demandeur critique encore l'assimilation de l'impôt interne Eurocontrol à un revenu en ce que le traitement en provenance d'Eurocontrol pris en compte pour la détermination du sous-total des revenus exonérés et du rapport entre les revenus exonérés et le total des revenus nets serait le montant brut après déduction de frais d'obtention mais incluant l'impôt interne Eurocontrol. Il soutient que l'impôt interne Eurocontrol ne serait pas un revenu mais une retenue effectuée par Eurocontrol qui réaliserait un ajustement salarial systématique, sans pour autant constituer un véritable impôt forfaitaire, et qu'il ne disposerait partant réellement que du montant obtenu après déduction de l'impôt interne. La façon de procéder du bureau d'imposition ne tiendrait ainsi pas compte des facultés contributives réelles des fonctionnaires Eurocontrol et créerait une inégalité de traitement parmi ceux-ci selon leur pays de résidence, étant donné que tant la Belgique que la France tiendraient compte des seuls revenus réels après déduction de l'impôt interne Eurocontrol et que le taux de l'impôt interne Eurocontrol serait largement supérieur au taux de l'impôt sur le revenu luxembourgeois greffant les revenus y soumis.

Il relève également une contradiction entre l'article 134ter LIR et le Protocole en ce sens que ce dernier prévoirait l'établissement d'une fiche à destination des administrations fiscales nationales indiquant les traitements et indemnités imposables ainsi que le montant de l'impôt interne Eurocontrol, alors que l'article 134ter LIR viserait les revenus nets.

Le demandeur soulève enfin la question de savoir si les inégalités alléguées résultant de la violation du Protocole et du non-respect du principe de l'équité fiscale ne constituent pas aussi des entraves illégales à la libre circulation des personnes dans l'Union européenne.

Par avis du 19 juillet 2000, le tribunal avait prononcé la rupture du délibéré afin de permettre à la partie demanderesse de verser les données relatives à une ventilation éventuelle de l'impôt interne Eurocontrol entre sa partie constitutive d'un impôt et celle représentant, le cas échéant, des cotisations sociales, ainsi que de fournir des informations sur les caractéristiques du régime de sécurité sociale applicable à Monsieur ... en tant que fonctionnaire Eurocontrol.

A travers son mémoire complémentaire, le demandeur expose que, dans la mesure où les données sollicitées par le tribunal ne seraient pas renseignées sur les fiches récapitulatives annuelles de rémunération émises par Eurocontrol et dépasseraient la portée de ses connaissances et moyens d'action en sa qualité de fonctionnaire de cette institution, il s'était adressé à son employeur et que le chef du service juridique d'Eurocontrol lui a retourné sa réponse par courrier du 14 novembre 2000 de la teneur suivante :

« *Monsieur,*



*Je me réfère à votre demande d'assistance adressée le 3 août 2000 à Monsieur le Directeur général et au jugement rendu le 19 juillet 2000 par le Tribunal Administratif dans l'affaire qui vous oppose au directeur de l'Administration des Contributions Directes et concernant un bulletin d'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition Luxembourg III.*

*Dans ce jugement, le Tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement, « au fond avant tout autre progrès en cause, tous moyens et droits des parties restant réservés, prononce la réouverture des débats pour permettre au demandeur de verser au tribunal les données relatives à une ventilation éventuelle de l'impôt interne Eurocontrol entre sa partie constitutive d'un impôt et celle représentant, le cas échéant, des cotisations sociales, ainsi que des informations sur les caractéristiques du régime de sécurité sociale lui applicable ».*

*En réponse à votre demande ainsi qu'aux questions soulevées par le Tribunal administratif dans son jugement précité, j'ai l'honneur de préciser ci-après la position de l'Organisation en la matière.*

*Le Protocole du 21 novembre 1978 portant modification du Protocole additionnel du 6 juillet 1970 à la Convention Internationale de Coopération pour la Sécurité de la Navigation Aérienne (EUROCONTROL), signée à Bruxelles le 13 décembre 1960, instaura un impôt interne au profit de l'Organisation sur les traitements et salaires perçus par le Directeur Général de l'Agence et le personnel de l'Organisation, et exonéra à la date d'application de cet impôt les traitements et salaires de l'impôt national sur le revenu. Le Protocole a été ratifié par le Grand-Duché de Luxembourg. L'exonération entra en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1981.*

*En vertu de l'article 1 du Protocole « les Etats contractants peuvent toutefois tenir compte des traitements et salaires ainsi exonérés lorsqu'ils déterminent le montant applicable à tout autre revenu ». Encore faut-il que l'Etat contractant qui veut faire usage de cette possibilité dispose d'une base légale appropriée et valable en droit national lui permettant de le faire.*

*L'Organisation soutient que ceci n'est pas le cas en droit luxembourgeois puisque l'application de l'article 134 LIR ne tient pas compte de la spécificité des revenus EUROCONTROL et puisque les méthodes de calcul prévues n'introduisent pas une clause de progressivité au sens du Protocole, et sont susceptibles de mener à l'imposition des traitements et salaires exonérés.*

*La fiche récapitulative annuelle des rémunérations versées par EUROCONTROL, communiquée aux Etats membres en vertu de l'article 1 du Protocole, reprend, d'une part, les traitements et indemnités soumis selon le Statut administratif du personnel permanent de l'Agence à l'impôt interne perçu au profit de l'Organisation et d'autre part, le montant de cet impôt interne. Aucune information supplémentaire n'est ni prévue ni requise par la Convention EUROCONTROL et /ou le Protocole. Le montant figurant sur la fiche récapitulative est celui des traitements et indemnités imposables, après déduction des contributions de prévoyance sociales, c'est à dire notamment les contributions aux régimes de pension et d'assurance maladie, ainsi que les cotisations d'assurances contre les risques de maladies professionnelles et d'accident. Il convient de rappeler que « en raison de son régime propre de prévoyance sociale, l'Organisation, le Directeur Général et les membres du personnel de l'Organisation sont exemptés de toutes contributions obligatoires à des*

*organismes nationaux de prévoyance sociale, ... » ... (article 24 de la Convention amendée EUROCONTROL). Les contributions à ce titre sont donc déduites de la rémunération brute du fonctionnaire pour aboutir au montant imposable tel qu'il figure sur la fiche récapitulative.*

*Sous le bénéfice de ce qui précède, l'Organisation estime qu'il aurait appartenu au législateur du Grand-Duché de Luxembourg d'adapter la loi en conséquence, en tenant compte du caractère spécifique des traitements et salaires versés par EUROCONTROL et du fait que les seuls montants communiqués à l'administration de l'Etat membre sont celui des traitements et indemnités imposables et celui de l'impôt interne perçu, à l'exclusion de tout autre montant qu'il soit défini en droit fiscal national comme « brut » ou « net ».*

*En conclusion, la prise en compte des traitements et salaires imposables de M. Jean Lucien ... pour la détermination du montant d'imposition de tout autre revenu ne repose pas sur une base légale appropriée et partant, valable.*

*A titre subsidiaire, il importe de souligner qu'en aucun cas les méthodes de calcul du taux d'imposition ne doivent parvenir au résultat d'une imposition directe ou indirecte des revenus exonérés EUROCONTROL, où à une imposition des autres revenus qui entraînerait un traitement inégal par rapport aux autres contribuables ».*

Le demandeur estime qu'Eurocontrol établirait dès lors ses fiches récapitulatives annuelles en mentionnant le montant de la base imposable, déterminée selon les dispositions de l'annexe V du statut du personnel permanent approuvé par les Etats membres de l'Organisation Eurocontrol, dont le Luxembourg, et qu'aucune information supplémentaire ne serait prévue par la Convention, de manière que les autorités luxembourgeoises ne seraient pas admises à exiger de sa part des informations qu'elles ne sont pas autorisées à réclamer aux termes des conventions internationales adoptées par le Grand-Duché.

Le demandeur fait valoir qu'il ressortirait du courrier précité du 14 novembre 2000 que les cotisations de sécurité sociale ne seraient pas incluses dans le montant imposable communiqué par Eurocontrol, de manière que ce dernier ne constituerait pas un montant brut de rémunérations à partir duquel le montant net pourrait être calculé par déduction des frais d'obtention et que la formule prévue par l'article 134 LIR, visant à instaurer une règle de progressivité en principe admise par la Convention, ne serait pas adaptée aux rémunérations exemptées des agents d'Eurocontrol, puisque les cotisations de sécurité sociale prélevées sur base du système propre à Eurocontrol ne seraient pas prises en compte, alors qu'elles devraient figurer dans le bulletin d'impôt sous les dépenses spéciales. Il ajoute qu'il serait indispensable de connaître le revenu net au sens de l'article 7 (2) LIR, avant déduction des cotisations de sécurité sociale et après déduction des frais d'obtention, afin de pouvoir appliquer correctement l'article 134ter LIR et que le bureau d'imposition se serait fondé non pas sur son revenu net, mais sur le traitement effectivement touché augmenté de la retenue d'impôt sur base de la fiche récapitulative délivrée par Eurocontrol, de manière que les retenues opérées au titre de cotisations de retraite et de sécurité sociale, non mentionnées sur la fiche récapitulative, n'auraient pas été prises en compte et que le bureau d'imposition ne connaîtrait pas le revenu total lui alloué par Eurocontrol. Etant donné dès lors, d'après le demandeur, que la législation fiscale luxembourgeoise n'aurait pas été adaptée à la Convention lors de sa ratification, l'article 134ter ne pourrait pas trouver application en l'espèce.

En termes de plaidoiries, le demandeur a fait préciser qu'en réalité deux retenues séparées seraient opérées sur le montant brut de rémunération lui alloué mensuellement, à savoir d'abord un prélèvement au titre de cotisations sociales, de manière à aboutir au montant imposable communiqué par Eurocontrol sur les fiches récapitulatives. Sur ce montant imposable, un second prélèvement représentant l'impôt interne Eurocontrol serait opéré et le solde restant après ces deux prélèvements constituerait le traitement net viré sur son compte.

Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du Protocole, *« le Directeur Général de l'Agence et le personnel de l'Organisation, y compris le Délégué Permanent, sont soumis à un impôt au profit de l'Organisation, sur les traitements et salaires qui leur sont versés par la dite Organisation, conformément aux règles et conditions définies par la Commission Permanente et ce, dans un délai d'un an à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente disposition. A la date d'application de cet impôt, les traitements et salaires sont exonérés de l'impôt national sur le revenu. Les Etats contractants peuvent toutefois tenir compte des traitements et salaires ainsi exonérés lorsqu'ils déterminent le montant de l'impôt applicable à tout autre revenu »*.

Il s'ensuit que les traitements en cause du demandeur en provenance d'Eurocontrol ont été soumis à l'impôt interne Eurocontrol et sont partant exonérés de l'impôt sur le revenu luxembourgeois tant sur base du Protocole que de la convention, le Grand-Duché n'étant en droit que d'inclure ces traitements dans le revenu global du contribuable pour la fixation de l'impôt sur le revenu relatif aux autres éléments de revenus pour autant qu'une disposition de droit interne prévoie cette prise en compte.

L'article 134 LIR, tel qu'il a été remplacé par la loi du 30 novembre 1978 modifiant certaines dispositions de l'impôt sur le revenu, de l'impôt de fonctionnement des sociétés de participations financières et du droit de timbre, en disposant que : *« lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés par une convention internationale, ces revenus sont néanmoins incorporés au revenu imposable, mais l'impôt est réduit à concurrence de la fraction correspondant à ces revenus exonérés »*, prévoit un système général de l'imposition du revenu mondial du contribuable résident visé sous réserve de l'annulation de la part d'impôt correspondant aux revenus exonérés qui doit constituer la mesure d'exécution de toute clause d'exonération de revenus sous réserve de progressivité prévue par une convention internationale, qu'elle tende à la prévention de la double imposition internationale ou à la définition du statut particulier d'une catégorie de personnes (cf. projet de loi modifiant certaines dispositions de l'impôt sur le revenu, de l'impôt de fonctionnement des sociétés de participations financières et du droit de timbre, ayant abouti à la prédite loi du 30 novembre 1978, doc. parl. 2160, commentaire des articles, p. 3). En ne distinguant pas entre l'exécution d'une convention antérieure ou postérieure en date, l'article 134 LIR doit trouver application en l'espèce. Le moyen du demandeur tiré de l'absence en droit luxembourgeois de toute disposition instaurant la prise en compte de ses traitements exonérés pour la détermination de l'impôt sur le revenu interne pesant sur les autres revenus laisse dès lors d'être fondé.

L'article 134ter LIR, pareillement issu de la loi prévisée du 30 novembre 1978, définit son champ d'application en disposant dans son alinéa (1) qu' *« en vue de la détermination de la fraction d'impôt correspondant aux revenus visés aux articles 134 et 134bis ainsi que de la fraction d'impôt sur laquelle un impôt étranger est à imputer en vertu d'une convention internationale, les règles ci-dessous sont à observer »*. Outre ce renvoi direct à l'article 134 LIR, il se dégage des travaux parlementaires ci-avant visés que l'article 134ter, dont certains alinéas reprennent une partie de l'ancien article 130 LIR, *« expose les règles de détermination de la part de l'impôt correspondant aux revenus exonérés par une convention internationale,*

*qui doit être éliminée de l'impôt total correspondant au revenu imposable englobant ces revenus exonérés » et qu'il « est applicable dès lors dans tous les cas où il est nécessaire de déterminer la part d'impôt relative à un revenu déterminé ou à un groupe de revenus déterminés compris dans le revenu imposable » (eod. loc., p. 10).*

Il s'ensuit que, loin de violer l'article 134 LIR, l'article 134ter précise en tant que disposition d'application le contenu et les règles de calcul du principe énoncé à l'article 134 LIR concernant la détermination de l'impôt sur le revenu luxembourgeois dû par un contribuable en tenant compte de ses revenus exonérés de l'impôt indigène. Son champ d'application n'étant ni limité dans le temps, ni restreint à l'exécution d'une convention préventive de double imposition, l'article 134ter doit dès lors trouver application dans le cadre de l'exécution de toute convention internationale, et par voie de conséquence également en l'espèce. Les moyens du demandeur tendant à dégager la non-applicabilité, voire la contrariété à l'article 134 LIR de l'article 134ter LIR doivent dès lors être écartés.

Le même article 134ter LIR dispose dans ses alinéas (2) à (4) : « (2) *Un sous-total des revenus nets est à établir séparément, par application des dispositions de l'article 7, alinéa 2, pour chaque revenu ou groupe de revenus pour lequel la fraction d'impôt est à déterminer ainsi que pour les autres revenus. Les pertes sont à prendre en considération pour l'établissement du sous-total auquel appartiendrait le revenu positif correspondant. En vue de l'application de l'article 114 concernant le report de pertes, les pertes sont à considérer comme non compensées dans la mesure où elles ne peuvent pas être compensées avec des revenus positifs lors de l'établissement du sous-total. Le total des revenus nets au sens du prédit article 7, alinéa 2 est égal à la somme des sous-totaux positifs, les sous-totaux négatifs étant négligés.*

*(3) Le revenu imposable est égal au total des revenus nets diminué des dépenses spéciales visées à l'article 109. Les pertes reportables ne sont à prendre en considération toutefois comme dépenses déductibles au titre de l'année considérée qu'à concurrence, au maximum, du sous-total des revenus nets auxquels elles se rapportent. Lorsque plusieurs pertes à prendre en considération selon la phrase qui précède ne sont pas intégralement déductibles, parce qu'elles dépassent avec les autres dépenses spéciales le total des revenus nets, la déduction se règle en proportion des montants de pertes prises en considération.*

*(4) Sauf en cas d'application de l'alinéa 5 ci-après la fraction d'impôt correspondant à un revenu ou à un groupe de revenus est déterminée en scindant l'impôt total d'après le rapport entre le sous-total des revenus nets correspondant et la somme des sous-totaux nets constituant le total des revenus nets. Au cas où les dépenses spéciales déduites du total des revenus nets comprennent des pertes reportées en vertu de l'article 114, ces pertes reportées sont à retrancher des sous-totaux de revenus nets auxquels elles se rapportent avant le calcul à faire en vertu de la phrase qui précède ».*

En l'espèce, à l'exception des traitements versés par l'Eurocontrol et soumis à l'impôt interne conformément à l'article 1<sup>er</sup> du Protocole, le demandeur a été imposé collectivement avec son épouse au titre de l'année d'imposition litigieuse du chef d'une occupation salariée exercée par son épouse et a bénéficié de la déduction de plusieurs chefs de dépenses spéciales visées à l'article 109 LIR ainsi que de charges extraordinaires, les traitements Eurocontrol prévus ayant seulement été pris en compte pour la détermination de la cote d'impôt applicable aux revenus soumis à l'impôt luxembourgeois.

En application des articles 134ter (2) et 7 (2) LIR, les traitements en provenance d'Eurocontrol constituent un sous-total des revenus nets à établir séparément de l'autre sous-total englobant tous les revenus nets des autres catégories de revenus des époux ...-.... Le revenu qui est à soumettre à l'imposition selon le barème pour déterminer la cote totale de l'impôt sur le revenu luxembourgeois est, conformément à l'article 134ter (3) LIR, le total global résultant de l'addition des sous-totaux de revenus nets exonérés et imposables, diminué des dépenses spéciales, mais sans déduction d'abattements tarifaires. Au vœu de l'article 134ter (4) LIR, la fraction d'impôt correspondant aux revenus exonérés est obtenue en l'espèce en scindant la cote totale d'impôt d'après le rapport entre le sous-total constitué par les traitements en provenance d'Eurocontrol exonérés de l'impôt luxembourgeois et le total global prévisé, cette dernière somme n'étant, pour les besoins de ce calcul, pas réduite de dépenses spéciales ou d'abattements tarifaires. Les dépenses spéciales n'entrent ainsi en compte que pour la détermination de la cote totale d'impôt, mais restent sans incidence sur le rapport entre revenus exonérés et imposables à la base du calcul de la fraction d'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus exonérés.

Le revenu net visé à l'article 134ter LIR est à comprendre au sens de l'article 103 (1) LIR et vise le montant des recettes, définies par l'article 104 (1) LIR comme l'ensemble des biens et avantages mis à disposition du contribuable dans le cadre d'une catégorie de revenus, sous déduction des frais d'obtention. L'impôt interne Eurocontrol ne vient en principe pas en déduction des recettes pour la détermination du revenu net, l'article 12, 3. a) LIR interdisant la déduction des impôts personnels étrangers, notion englobant d'après la *ratio legis* également les impôts prélevés de revenus réalisés sur le territoire luxembourgeois par des entités supra-nationales.

Le premier problème d'application de l'article 134ter LIR par rapport aux traitements en provenance d'Eurocontrol est relatif à son paragraphe (2) et se situe au niveau de la détermination de la proportion du sous-total des revenus nets exonérés par rapport au total des revenus nets. Le dit problème réside dans le fait que le sous-total des revenus nets exonérés comporte à la fois le montant imposable renseigné sur les fiches récapitulatives d'Eurocontrol et, en sus, le montant des cotisations de sécurité sociale prélevées sur ses rémunérations, de sorte qu'à défaut de données chiffrées sur les montants desdites cotisations, le montant des traitements Eurocontrol retenu pour le calcul du rapport entre le total des revenus nets et les revenus exonérés est inférieur au sous-total des revenus nets exonérés qui devrait être mis à la base de ce calcul et que le pourcentage des revenus exonérés s'en trouve réduit en conséquence.

Le second problème d'application de l'article 134ter LIR provient du fait que les cotisations de sécurité sociale retenues des rémunérations du demandeur constituent des dépenses spéciales susceptibles de diminuer le revenu qui est à soumettre à l'imposition selon le barème pour déterminer la cote totale de l'impôt sur le revenu luxembourgeois, entraînant qu'à défaut de données chiffrées quant à ces cotisations, le dit revenu et, par voie de conséquence, la cote d'impôt totale d'impôt à la base de la ventilation ultérieure sont trop élevés par rapport aux charges réelles en principe fiscalement déductibles du demandeur.

Ces deux problèmes d'application de l'article 134ter LIR qui se résument en une divergence dans la consistance des notions de revenu net pris en compte dans le cadre de l'article 134ter LIR et de revenu imposable au sens de l'article 6 de l'annexe V du statut administratif du personnel permanent de l'Agence et le défaut de données chiffrées quant aux cotisations de sécurité sociale prélevées par Eurocontrol soulèvent ainsi, au bénéfice des développements qui précèdent quant à l'applicabilité des articles 134 et 134ter LIR, en

substance un problème de preuve dans le cadre de l'établissement correct des bases d'imposition de l'impôt sur le revenu luxembourgeois en ce que certaines bases ne sont pas incluses dans les informations qu'Eurocontrol est tenu de communiquer à travers les fiches récapitulatives en vue de l'imposition de ses agents.

Or, à cet égard l'article 116 LIR impose au contribuable une obligation générale de déclarer ses revenus et les autres données nécessaires pour la fixation de l'impôt sur le revenu au bureau d'imposition. Dans la mesure où il y a lieu de constater, suite aux développements ci-avant, l'impossibilité pour l'administration luxembourgeoise de se fonder sur des montants correspondant aux notions prévues par lesdits articles 134 et 134ter LIR sur la base des seules données chiffrées fournies par Eurocontrol, il incombe dès lors au contribuable de compléter utilement les lacunes concernant certains éléments de ses revenus. Dans ce cadre, des problèmes pratiques rencontrés par ce dernier pour obtenir des données complémentaires, en l'espèce le refus d'Eurocontrol de communiquer les montants des cotisations sociales, ne peuvent pas entraîner une non-application de la loi sur l'impôt sur le revenu, de manière que le contribuable doit subir les conséquences d'un refus de déduction de certaines dépenses en l'absence de preuve suffisante des montants en cause.

En l'espèce, le demandeur n'ayant pas pu soumettre au tribunal des informations sur les caractéristiques du régime de sécurité sociale lui applicable, voire des données chiffrées quant aux cotisations sociales retenues par Eurocontrol, force est de conclure que le recours laisse d'être fondé en ce qui concerne l'exonération de l'impôt luxembourgeois de ses traitements en provenance d'Eurocontrol.

A travers sa requête introductive, le demandeur affirme que le système d'imposition appliqué par le Luxembourg différerait de celui appliqué dans d'autres Etats membres de l'Union européenne et énonce que « *le Tribunal pourrait se poser la question de savoir si les inégalités de traitement, résultant de la violation de la Convention Eurocontrol et du non-respect du principe de l'équité fiscale ne constituent pas aussi des entraves illégales à la libre circulation des personnes dans l'Union européenne* ». Etant donné cependant qu'un demandeur doit formuler les moyens à la base de son recours contentieux avec une précision telle que le tribunal appelé à statuer soit mis en mesure d'analyser *in concreto* la légalité de la décision déférée et qu'il ne peut pas valablement se limiter à suggérer certaines questions sans y consacrer des développements plus poussés, le tribunal n'est pas appelé à s'attarder sur cette question non autrement circonscrite et effleurée seulement au conditionnel par le demandeur.

### **Quant à la déduction de charges extraordinaires**

Le demandeur conteste en second lieu le refus par le bureau d'imposition d'admettre en déduction de son revenu imposable en tant que charges extraordinaires le montant de 468.019 LUF déboursé du chef de frais d'éducation de sa fille .... Il expose à cet égard qu'il aurait tenu à envoyer sa fille à l'école dès l'âge de trois ans, mais qu'une inscription à l'Ecole européenne n'aurait pas été prise en charge par Eurocontrol qui couvrirait les frais d'inscription seulement à partir de l'école primaire, tout comme une inscription dans l'école luxembourgeoise publique n'aurait pas été admise par les autorités communales, alors que sa fille n'avait pas encore atteint l'âge de quatre ans à la date-clé du 31 août 1994. Après avoir ainsi inscrit sa fille à l'Ecole Américaine qui lui aurait facturé des droits d'inscription et autres frais, le demandeur fait valoir qu'il n'aurait pas été question de la faire changer d'école après la première année passée dans cette institution au vu des changements de cadre et de langue engendrés par un tel transfert. Le demandeur en déduit que les factures de l'Ecole Américaine

constitueraient des charges extraordinaires liées à sa situation de salarié expatrié et à la différence entre les systèmes scolaires belges et luxembourgeois. Il ajoute que la libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne impliquerait le libre choix des modalités de scolarisation pour les enfants des travailleurs européens, de sorte que les discriminations quant aux frais de scolarité et leur imposition différente selon l'Etat membre représenteraient une entrave au principe de la libre circulation.

L'article 127 LIR dispose en ses paragraphes 1 à 4 que «(1) *Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.*

*(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une situation analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.*

*(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.*

*(4) Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu [désignés au tableau faisant partie intégrante du paragraphe en question] ».*

Pour qu'un contribuable puisse faire valoir cet abattement, l'article 127 précité pose trois conditions de fond qui doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En ce qui concerne la deuxième condition de fond, il échet de retenir qu'une charge est à qualifier d'inévitable à partir du moment où le contribuable ne peut pas s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Or, en l'espèce, force est de constater que le demandeur a admis lui-même à travers sa requête introductive que l'envoi de la fille ... dans une école dès avant l'âge de quatre ans, requis pour l'admission à l'école préscolaire publique luxembourgeoise, est le fruit du libre arbitre de ses parents quant à l'éducation de leur enfant, de manière que la scolarisation de ce dernier ne repose sur aucun élément factuel, juridique ou légal auquel le demandeur et son épouse n'auraient pas pu se soustraire. La circonstance que la non-admission à l'Ecole Européenne et à l'école préscolaire luxembourgeoise a impliqué l'inscription de la fille ... dans un établissement rémunéré n'est pas de nature à infirmer cette conclusion du caractère purement volontaire de cette décision. Dès lors, le maintien de la fille ... dans l'Ecole Américaine pour une seconde année même après avoir atteint l'âge de quatre ans et les frais qui en sont la conséquence doivent pareillement être considérés comme étant la conséquence d'un choix volontaire des parents, certes pris en considération de l'intérêt de l'enfant, mais néanmoins pas inévitable. C'est partant à juste titre que le bureau d'imposition n'a pas admis la qualification des frais d'éducation en cause comme charges extraordinaires.

Il ressort de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours n'est fondé en aucun de ses moyens et doit être rejeté.

### **Quant aux intérêts débiteurs**

Le demandeur affirme avoir transmis par courrier du 25 février 1998 au bureau d'imposition un certificat du 6 février 1998 émis par le Crédit Européen et attestant le déboursement dans son chef d'un montant supplémentaire de 4.343 LUF du chef d'intérêts débiteurs déductibles comme dépenses spéciales pour l'année 1996.

A défaut cependant par le demandeur d'avoir soumis cette pièce au tribunal ou d'avoir autrement documenté la nature de ces intérêts débiteurs et leur cause, le tribunal n'a pas été mis en mesure de vérifier utilement le caractère déductible desdits intérêts, entraînant que ce moyen est à écarter en l'état actuel du dossier.

### **Quant à la classe d'impôt appliquée**

Le demandeur critique qu'il a été rangé dans la classe d'impôt 2.2 sans autres explications de la part du bureau d'imposition, alors qu'il avait été imposé dans la classe d'impôt 2.3. pour l'année 1995. Il expose qu'il aurait indiqué comme enfant à sa charge dans sa déclaration d'impôt également l'enfant ... .., nièce et filleule de Madame ....., qui résiderait dans son ménage depuis 1991 parce que sa mère n'aurait plus pu subvenir à ses besoins en raison de la situation précaire à l'époque dans la République du Congo et serait décédée subitement en 1994. Il fait valoir qu'... .. poursuivrait de façon continue des études de formation professionnelle à plein temps, qu'elle ne disposerait pas de revenus propres et qu'elle serait à sa charge, de sorte que la classe d'impôt 2.3. aurait dû lui être appliquée.

Le demandeur est cependant resté en défaut de soumettre au tribunal des documents de nature à étayer ses affirmations quant à l'habitation d'... .. dans son ménage et quant à sa contribution à son entretien et n'a ainsi pas mis le tribunal en mesure de vérifier utilement le caractère déductible desdits intérêts, entraînant que ce moyen est à écarter en l'état actuel du dossier.

### **Quant aux frais de double ménage et autres frais d'obtention**

Le demandeur fait valoir qu'étant donné qu'il avait été muté à partir du 1<sup>er</sup> février 1996 au site d'Eurocontrol à Bretigny-sur-Orge, à 30 kilomètres au sud de Paris, et que sa famille serait alors restée au Luxembourg, il aurait dû maintenir un double ménage à partir de cette date, impliquant notamment des frais de logement, de voyage et de téléphone d'un total de 468.786 LUF pour l'année 1996.

Le demandeur se prévaut encore de frais d'un total de 149.961 LUF relatifs à sa participation à un programme MBA offert par la *Sacred-Heart University* qu'il a commencé à suivre au Luxembourg en cours du soir en janvier 1996 et qu'il a poursuivi, suite à sa mutation en France, pendant les vacances d'été à la *Sacred-Heart University* de Fairfield (USA).

Abstraction faite de la question de principe si les frais avancés par le demandeur rentrent dans la notion de frais d'obtention au sens de l'article 105 (1) LIR, force est au tribunal de relever que l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives met à charge du contribuable la preuve des faits réduisant la cote d'impôt. Or, même si le demandeur relate la nature des frais qu'il affirme avoir exposés et des montants y relatifs, il reste en défaut de soumettre au tribunal la moindre pièce de nature à prouver l'effectivité du déboursement des sommes en question et la réalité



de l'affectation mise en avant. Il s'ensuit que les éléments de fait à la base de ladite prétention du demandeur ne sont pas prouvés à suffisance de droit et que les moyens y relatifs sont à rejeter en l'état actuel du dossier.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours n'est fondé en aucun de ses moyens et doit être écarté comme n'étant pas fondé.

### **PAR CES MOTIFS**

Le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours irrecevable pour autant que dirigé contre une décision implicite de rejet du directeur,

déclare le recours irrecevable pour autant qu'introduit par Madame .....,

reçoit le recours en la forme dans la mesure où il défère le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996, émis le 26 février 1998,

écarte le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé le 15 février 2000,

au fond, déclare le recours non justifié et en déboute,

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 mai 2003 par:

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

Mme THOMÉ, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

LENERT